

Audience publique du 15 novembre 2007
=====

Recours formé par
les époux ... et ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 22500 du rôle, déposée le 29 janvier 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Eyal GRUMBERG, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des Avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé privé, et de son épouse, Madame ..., employée privée, demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de leur demande en remise gracieuse du 26 juillet 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 25 mai 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Eyal GRUMBERG pour compte des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Virginie MERTZ, en remplacement de Maître Eyal GRUMBERG, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 19 juillet 2004, le bureau d'imposition Sociétés 4 informa la société à responsabilité limitée ... s.à.r.l., avec siège social à L-..., qu'il envisageait de s'écarter sur différents points des déclarations fiscales des années 1998 à 2002 de ladite société et lui soumit un projet d'imposition afférent.

Le 18 août 2004, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit à l'encontre de la société ... s.à.r.l. des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1998 à

2002 conformément au projet d'imposition du 19 juillet 2004, lesquels bulletins comportèrent la requalification de certaines dépenses en distributions cachées de dividendes aux associés passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Le 9 mars 2005, le bureau d'imposition Grevenmacher de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'égard des époux ...-... des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 à 2002, les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998 et 1999 ayant été émis respectivement en date des 8 février 2001 et 21 août 2003.

Par courrier du 26 juillet 2005, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., introduisirent auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une demande en remise gracieuse concernant l'impôt sur le revenu pour les années 1998 à 2002, libellée comme suit :

« Les impositions des années 1998 à 2002 de la société ... Sàrl n° fiscal ..., dans laquelle mon épouse, Madame ... est associée/salariée et moi-même suis salarié, font apparaître des distributions cachées de bénéfice résultant entre autre de salaires fiscalement non déductibles.

Lors de l'établissement de nos déclarations privées pour ces mêmes années, ces redressements, n'étant pas connus, n'ont pas été indiqués.

C'est pourquoi nous nous permettons de vous demander que les impositions de ces déclarations soient rectifiées, afin de tenir compte des redressements effectués par le bureau d'imposition Sociétés 4.

Espérant un accueil favorable à cette demande, nous vous prions d'agréer (...) ».

A défaut de décision prise par le directeur par rapport à cette demande de remise gracieuse, les époux ...-... ont introduit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 janvier 2007, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision implicite de refus découlant du silence gardé par le directeur face à leur demande.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision implicite de rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt en l'absence d'une décision expresse du directeur. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le délégué du gouvernement soutient en premier lieu que la demande de remise gracieuse aurait été introduite au seul nom de Monsieur ... sans formuler pour autant un

moyen d'irrecevabilité exprès afférent, de sorte que le tribunal ne saurait utilement procéder à une vérification dans ce contexte, faute d'être saisi d'un moyen suffisamment précis et tangible.

Pour le surplus, il convient de constater à partir du libellé ci-avant transcrit de la demande de remise gracieuse que celle-ci, alors même qu'elle comporte la seule signature de Monsieur ..., a toutefois été rédigée entièrement au nom des deux époux ainsi que cela découle de l'emploi de la première personne au pluriel et d'un papier à en-tête des deux époux, de manière qu'elle doit être considérée comme ayant été introduite par les deux époux.

Le délégué du gouvernement conclut ensuite à l'irrecevabilité du recours introduit par les époux ...-..., dans la mesure où il tend à voir condamner l'administration des Contributions directes en la personne de son directeur à leur restituer les impôts trop perçus d'un montant de 51.844,68 euros, en considération de la modération d'impôts à décider, le cas échéant, par le tribunal au sujet des années d'imposition 1998 à 2002.

Il échet de relever qu'une telle demande est irrecevable, d'une part, faute de décision de l'administration des Contributions directes, préalablement contestée devant le directeur, sur le remboursement d'un trop perçu d'impôts et, d'autre part, faute de disposition légale investissant le tribunal du pouvoir d'ordonner un remboursement d'impôts, sous peine d'excéder le cadre de sa compétence (trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10599 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 482 et autres références y citées). A titre tout à fait superfétatoire, il y a encore lieu de relever qu'un recours ne saurait être dirigé que contre l'Etat et non pas contre l'administration des Contributions directes prise en la personne de son directeur, étant donné qu'elle ne dispose pas de la personnalité juridique.

Pour le surplus, le recours en réformation, en ce qu'il a été introduit par les époux ...-..., est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font exposer que Madame ... serait associée et salariée de la société à responsabilité limitée ... s.à.r.l., tandis que Monsieur ... serait salarié de cette même société. Lors de l'établissement des bulletins d'imposition à l'égard de la société ... s.à.r.l. en date du 18 août 2004, le bureau d'imposition Sociétés 4 aurait retenu des distributions cachées de dividendes aux associés passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1998 à 2002. N'ayant pas été au courant de la décision dudit bureau d'imposition de revoir l'imposition de ladite société en tenant compte de dividendes cachés, ils n'auraient pas pu intégrer ces dividendes dans leur propres déclarations fiscales pour les années 1998 à 2002. Ils font ainsi valoir que s'ils avaient eu connaissance de ces redressements, ils auraient pu les intégrer dans leurs propres déclarations fiscales et ils auraient dès lors eu droit à se voir restituer un montant total de 51.844, 68 euros au titre des cinq années d'imposition. Or, les bulletins d'imposition émis à leur encontre en date du 9 mars 2005 n'auraient pas tenu compte des dividendes cachés résultant de l'imposition de la société ... s.à.r.l. et le montant de 51.844, 68 euros ne leur aurait pas été restitué. C'est la raison pour laquelle ils auraient introduit

une demande en remise gracieuse, laquelle serait restée sans réponse de la part du directeur.

En droit, ils soutiennent que dans la mesure où ils n'auraient pas pu tenir compte dans leurs propres déclarations fiscales du redressement dont la société ... s.à.r.l. aurait fait l'objet, cet état des choses aurait faussé le montant d'imposition dû pour ces mêmes années fiscales. En effet, d'après les demandeurs, cette distribution cachée de dividendes devrait bénéficier de l'exemption prévue à l'article 115, n° 15a de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), selon lequel 50 % des revenus de capitaux spécifiés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 LIR, alloués par une société de capitaux résidente pleinement imposable sont exempts de l'impôt sur le revenu sous certaines conditions. Ils estiment que ladite disposition serait applicable en l'espèce dans la mesure où la société distributrice des dividendes en question, la société ... s.à.r.l., serait une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois, telle que visée à l'article 159 LIR, et où les revenus concernés par cette exemption seraient, entre autres, selon les articles 146 et 97 LIR, les dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160 LIR.

Ils soutiennent ainsi qu'ils auraient droit à un crédit d'impôt de 51.844,68 euros, ventilé comme suit :

- 13.625,27 euros au titre de l'année 1998
- 773,70 euros au titre de l'année 1999
- 326,57 euros au titre de l'année 2000
- 11.741,15 euros au titre de l'année 2001
- 25.377,99 euros au titre de l'année 2002.

Les demandeurs concluent que cette manière de procéder des autorités fiscales contribuerait indubitablement à des conséquences contraires au but poursuivi par le législateur notamment à travers l'article 115, n° 15a LIR.

S'ils ne contestent pas le principe de l'imposition en soi, ils contestent l'application de la règle de droit au cas d'espèce alors qu'elle contreviendrait à la volonté du législateur tout en soulignant que l'iniquité du recouvrement des impôts réclamés au titre des années 1998 à 2002 résulterait de la non-appréhension des bénéfices cachés ce qui aurait considérablement accru le poids fiscal pesant sur eux pour les années en cause.

Finalement, les demandeurs relèvent que la décision de rejet du directeur serait une décision implicite qui ne serait aucunement motivée, de sorte que le directeur resterait en défaut de justifier son refus de faire droit à leur demande de remise gracieuse.

Le délégué du gouvernement rétorque que la démarche des demandeurs tendant à se voir restituer des impôts moyennant modération par voie gracieuse des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu pour les années 1998 à 2002 au motif qu'ils ne savaient

pas, en déclarant leurs revenus pour ces années, que le bureau d'imposition compétent à l'égard de la société ... s.à.r.l. requalifierait certaines dépenses déclarées par celle-ci en distributions cachées de bénéfices aux demandeurs en leur qualité d'associé et de conjoint d'associé, et qu'ils n'avaient partant pas déclaré ces avantages, reviendrait à contester le bien-fondé de l'imposition ce qui ne serait pas admis par le paragraphe 131 AO.

En ce qui concerne tout d'abord le moyen tiré du défaut de motivation de la décision directoriale déférée, il échet de rappeler que ni le paragraphe 131 AO, ni les dispositions générales relatives au régime des décisions (« *Verfügungen* ») contenues aux paragraphes 91 à 96 AO ne prévoient une obligation générale, sous peine d'annulation, de motivation expresse d'une décision telle celle en cause.

En outre, si le juge statue au fond, comme cela est le cas en l'espèce, et peut ainsi substituer son appréciation à celle de l'auteur de la décision déférée, il reconsidère le fond de l'affaire, et réforme, le cas échéant, la décision lui soumise, s'il estime que l'affaire est en état pour trouver une solution au fond, et ce même si les motifs de l'auteur ne lui ont pas été soumis.

S'il est vrai en l'espèce que les considérations sur base desquelles le directeur a refusé d'accéder à la demande en remise d'impôts ne se dégagent certes pas de la décision critiquée pour être constitutive d'une décision implicite de refus, il n'en demeure pas moins que le délégué du gouvernement a apporté son complément de motivation pour justifier le rejet de la demande en remise gracieuse et le tribunal s'est vu exposer exhaustivement les faits de l'espèce non autrement contestés, confirmés par les pièces versées et librement discutées par les parties, de manière que l'affaire est en état de recevoir une solution au fond.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu à annulation de la décision directoriale implicite en raison de l'absence de motivation.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

Il s'ensuit qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité (trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 285).

Une demande de remise gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte ainsi aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette (trib. adm. 27 octobre 1999, n° 11196 du rôle, confirmé par Cour adm. 30 mars 2000, n° 11703C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 285).

Une rigueur objective peut résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé (cf. trib. adm. 10 mars 1999, n° 10533 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 288). Elle se conçoit en effet en une iniquité de l'imposition en elle-même, tout comme elle peut résulter des délais et effets de la procédure d'imposition (cf. trib. adm. 6 février 2002, n° 13346 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 289). La décision sur l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à réglementer la situation.

En l'espèce, concernant la rigueur objective avancée par les demandeurs, ceux-ci ne mettent pas en doute la légalité de l'imposition intervenue à leur rencontre, mais ils se plaignent du fait qu'en déclarant leurs revenus des années 1998 à 2002, ils n'auraient pas su que le bureau d'imposition compétent à l'égard de la société ... s.à.r.l. allait procéder par la suite à une requalification de certaines dépenses déclarées par celle-ci en distributions cachées de bénéfices en leur faveur en leur qualité d'associé et de conjoint d'associé, et qu'ils n'avaient partant pas déclaré ces avantages, ce qui aurait entraîné dans leur chef une imposition trop élevée, en ce que ces bénéfices auraient été susceptibles de bénéficier de l'exemption prévue à l'article 115, n° 15a LIR.

Or, s'il est vrai que l'administration aurait pu en application du paragraphe 222 AO procéder à l'émission de bulletins rectificatifs pour tenir compte au niveau des associés de la société ... s.à.r.l. des distributions cachées de bénéfices retenues dans le chef de celle-ci, les demandeurs restent toutefois en défaut de prouver que la non-application du régime prévu par l'article 115, n° 15a LIR ait conduit dans leur chef à une situation inique, non voulue par le législateur, étant donné que pour pouvoir se prévaloir de l'imputation d'une retenue d'impôt, il faut d'abord l'avoir subie ce qui laisse, en l'espèce, d'être établi par les demandeurs.

A défaut d'autres moyens avancés par les demandeurs, aucune rigueur objective ne peut être dégagée des éléments du dossier soumis au tribunal.

Concernant la rigueur subjective, une remise gracieuse n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables (cf. trib. adm. 12 janvier 2000, n° 10661 du rôle, confirmé par Cour adm. 16 mai 2000, n° 11844C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 286).

En l'espèce, force est de constater que les demandeurs ne font pas état d'une quelconque rigueur subjective au sens du paragraphe 131 AO, d'après laquelle leur situation personnelle serait affectée de telle façon que le paiement de l'impôt non remis par la décision déferée pour les années 1998 à 2002 compromettrait leur existence économique et les priverait de moyens de subsistance indispensables.

Dans la mesure où il se dégage des développements ci-avant que les demandeurs n'ont pas établi l'existence d'une rigueur objective ou subjective du fait du paiement de

l'impôt sur le revenu pour les années 1998 à 2002 par eux redû, la décision directoriale se trouve justifiée à suffisance de fait et de droit et le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme dans la mesure où il est dirigé contre la décision directoriale déférée ;

le déclare irrecevable pour le surplus ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, premier juge,
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 15 novembre 2007 par le premier juge Schroeder, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schroeder